

**Audience publique du 22 avril 2010**

Recours formé par Madame ...,  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôts

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 23417 du rôle et déposée le 11 septembre 2007 au greffe du tribunal administratif par Madame ..., demeurant à L-..., tendant à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 11 juin 2007 par laquelle a été rejeté comme non fondé un recours hiérarchique formel dirigé contre une décision du bureau d'imposition comportant une injonction de fournir différentes pièces à l'appui d'une déclaration d'impôt ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 13 décembre 2007 ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame ... en ses explications et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en sa plaidoirie ;

Vu l'avis de la rupture du délibéré du 25 septembre 2008 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision attaquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame ... en ses explications et Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en sa plaidoirie.

---

Par courrier du 11 août 2005, le bureau d'imposition Luxembourg IV de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « bureau d'imposition », invita Madame ... à lui faire parvenir, à l'appui de sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2003, l'extrait de compte « ... » relatif à son épargne-logement déclarée, le certificat des intérêts débiteurs en relation avec son acquisition immobilière, ainsi que « *les pièces relatives à vos assurances* ».

Par courrier du 19 août 2005, Madame ... prit position par rapport au prédit

courrier du bureau d'imposition du 11 août 2005, en estimant que dans la mesure où le bureau d'imposition aurait déclaré ne pas avoir de doute quant à la véracité des informations contenues dans sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2003, il ne lui aurait pas appartenu d'exiger la remise des pièces énumérées dans son courrier précité du 11 août 2005.

Par un courrier non daté, le bureau d'imposition prit position par rapport au courrier de Madame ... du 19 août 2005, en l'informant que sa demande de remise de pièces se basait sur les paragraphes 166, 170, 171 à 174 et 205, alinéa 2 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO » et que la remise était exigée afin que le bureau puisse vérifier par rapport à quelles dispositions fiscales les dépenses afférentes correspondaient. Par le même courrier, le bureau d'imposition exigeait la remise desdites pièces pour le 6 septembre 2005 au plus tard.

Dans sa prise de position écrite du 2 septembre 2005 adressée au bureau d'imposition, Madame ... déclara ignorer sur quelles dispositions fiscales exactes le bureau d'imposition entendait se référer, en soutenant que des paragraphes de l'AO énumérés dans le courrier précité du bureau d'imposition, seul le paragraphe 205, alinéa 2 pourrait trouver application en l'espèce. Toutefois, de l'avis de Madame ..., cette disposition légale ne saurait trouver application qu'au cas où le bureau d'imposition aurait eu des doutes quant à la véracité des déclarations contenues dans la déclaration d'impôt, ce qui justement aurait été nié par ledit bureau d'imposition, qui aurait simplement déclaré qu'il aurait souhaiter compléter son dossier par les pièces sollicitées par lui. Elle estima en effet que l'obligation de collaboration de la part du contribuable ne pourrait trouver application que dans l'intérêt de l'imposition de celui-ci, un tel intérêt n'ayant pas existé en l'espèce puisqu'aucun doute n'aurait été émis par ledit bureau d'imposition quant à la véracité des données déclarées.

En date du 14 octobre 2005, Madame ... introduisit un recours hiérarchique formel auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « directeur », à l'encontre de la décision d'injonction précitée du 11 août 2005.

Par décision du 11 juin 2007, référencée sous le numéro C 13081 du rôle, le directeur rejeta ce recours comme n'étant pas fondé. Cette décision est libellée comme suit :

*« Vu la requête introduite le 14 octobre 2005 par la dame ..., L-..., contre une décision du bureau d'imposition Luxembourg 4 du 11 août 2005 contenant injonction de fournir l'extrait de compte relatif à l'épargne-logement déclaré ainsi que le certificat des intérêts débiteurs en relation avec une acquisition immobilière de l'année d'imposition 2003 ;*

*Vu le dossier fiscal;*

*Quant à la recevabilité*

*Considérant que dans l'intention du bureau d'imposition la demande litigieuse contient indubitablement une injonction et constitue un mandement (Finanzbefehl) bénéficiant de l'exécution forcée conformément au § 202 AO ;*

*Qu'il s'agit donc d'une décision détachable des procédures d'imposition, de modération et de restitution et susceptible de ce fait, aux termes du § 237 AO, de faire l'objet d'un recours hiérarchique formel (Beschwerde) (§ 303 AO) dont le délai de trois mois (§ 245 AO) court à partir de la notification qui, en cas de simple pli, est présumée accomplie le troisième jour ouvrable après la mise à la poste ;*

*Considérant cependant que si, comme en l'espèce, les instructions sur les voies de recours font défaut, aucun délai de recours n'a commencé à courir ;*

*Considérant que le recours contre la décision en cause a été introduit par qui de droit (§303 AO) dans les formes (§249 AO) de la loi;*

*qu'il est partant recevable;*

#### *Quant au fond*

*Considérant qu'après remise par la recourante de la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2003, le bureau d'imposition, dans le cadre de sa mission de contrôle et d'examen objectif et impartial de la déclaration qu'il tire des §§ 166, 170, 171, 204 et 205 AO, a, par lettre du 11 août 2005 dont recours, invité la recourante à fournir un certain nombre de pièces afin de pouvoir asseoir l'imposition de l'année en cause sur des bases exactes ;*

*Qu'en effet, les §§ 171 et 205 AO confèrent au bureau d'imposition le pouvoir d'exiger de la part du contribuable la preuve de la réalité d'une dépense et par conséquent le droit de demander les pièces y afférentes ou de solliciter des informations complémentaires, du moins lorsque, comme en l'espèce, une telle preuve peut être raisonnablement exigée de la part du contribuable alors surtout que ce dernier est soumis, en vertu des §§ 170 et 171 AO, à une obligation de collaboration avec le bureau d'imposition ;*

*Qu'il en résulte que le bureau d'imposition, en exigeant de la recourante les pièces plus amplement spécifiées à l'acte attaqué, a exercé son pouvoir d'appréciation en conformité au § 2 de la loi d'adaptation fiscale ;*

*Par ces motifs*

*reçoit le recours en la forme ;*

*le rejette comme non fondé ».*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 11 septembre 2007, Madame ... a introduit un recours tendant à l'annulation de la décision directoriale

précitée du 11 juin 2007.

Au vœu des dispositions combinées du paragraphe 237 AO et de l'article 8 (3) 2. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est appelé à statuer comme juge de l'annulation sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision portant une injonction à son égard.

Le recours en annulation, non autrement contesté sous ce rapport, est à déclarer recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai prévus par la loi.

A l'appui de son recours, la demanderesse, après avoir constaté que le directeur s'est basé sur les paragraphes 170 et 205 AO comme fondement de la décision sous examen, critique celle-ci en ce qu'elle n'aurait pas pu réparer, par une prétendue substitution de motifs, le vice attaché initialement à la décision du bureau d'imposition en ce que celui-ci n'aurait indiqué ni la base légale ni les raisons l'ayant amené à exercer son pouvoir discrétionnaire afin d'exiger de sa part la remise de différentes pièces à l'appui de sa déclaration d'impôt. Elle insiste dans ce contexte sur le fait que dans le cadre de l'exercice de son pouvoir discrétionnaire, le bureau d'imposition devrait agir, conformément au paragraphe 2 de la loi d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934, telle que modifiée par la suite, dénommée « Steueranpassungsgesetz », en abrégé « StAnpG », en considération de la « *Billigkeit und Zweckmässigkeit* », à savoir en tenant compte de l'équité et de l'opportunité. En omettant de respecter ces obligations, le bureau d'imposition n'aurait pas respecté le principe de l'obligation de motivation auquel il serait soumis, ce qui aurait eu pour conséquence que le contribuable n'aurait pas été mis en mesure de comprendre le bien-fondé de la décision se trouvant à la base de son recours devant le directeur.

S'il est vrai que le directeur n'a pas pris position par rapport à ce reproche qui figurait déjà dans le recours lui adressé par la demanderesse en date du 14 octobre 2005 et visant la décision du bureau d'imposition du 11 août 2005, il n'en demeure pas moins que dans son mémoire en réponse, le délégué du gouvernement a motivé le rejet implicite par le directeur de ce reproche lui adressé par la demanderesse, en soutenant que sur base des éléments du dossier, le bureau d'imposition pouvait avoir des doutes raisonnables quant à la sincérité et à l'exactitude des affirmations lui faites par la demanderesse en ce que celle-ci, en sollicitant la déduction de certaines dépenses au titre de frais d'obtention ou de dépenses spéciales, n'avait pas joint la « *moindre pièce justificative quant à l'existence et à la réalité des dépenses faites à ce titre* », de sorte que sa déclaration aurait ainsi été incomplète, ce qui aurait « *automatiquement* » donné naissance à des doutes raisonnables dans le chef du bureau d'imposition. Le représentant étatique soutient encore que le bureau d'imposition aurait indiqué la base légale de sa décision en mentionnant différents paragraphes de l'AO, tel que cela ressort de l'un de ses courriers adressés à la demanderesse.

Le représentant étatique soutient enfin qu'en agissant de la sorte, le bureau d'imposition aurait respecté le paragraphe 2 StAnpG, puisque son pouvoir d'appréciation aurait été exercé en équité et en opportunité.

C'est à bon droit que le directeur a implicitement rejeté le moyen du défaut de motivation de la décision prise par le bureau d'imposition faisant injonction de fournir des pièces justificatives à la base de la déclaration d'impôt pour les motifs indiqués par le délégué du gouvernement dans son mémoire en réponse, au vu non seulement de l'indication par le bureau d'imposition dans son courrier non daté du mois d'août 2005 des dispositions de l'AO sur lesquelles est fondée sa décision - étant relevé qu'il est vrai qu'une meilleure lisibilité dudit fondement légal aurait nécessité une indication plus circonstanciée quant aux raisons pour lesquelles le bureau d'imposition estimait que l'une ou l'autre de ces dispositions légales devaient trouver application en l'espèce - mais essentiellement en considération de ce que la demanderesse a nécessairement dû comprendre à la lecture des courriers lui adressés par le bureau d'imposition de ce que celui-ci, à tort ou à raison, souhaitait simplement compléter son dossier fiscal par les pièces dont il sollicitait la remise de la part de la demanderesse, notamment afin de vérifier par rapport à quelles dispositions légales les dépenses invoquées par la demanderesse devaient être examinées, tel que cela ressort du courrier du bureau d'imposition non daté du mois d'août 2005.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le premier moyen est à rejeter pour ne pas être fondé.

En deuxième lieu, la demanderesse critique la décision directoriale sous examen en ce que celle-ci a confirmé l'approche adoptée par le bureau d'imposition d'exiger des pièces justificatives de sa part, en soutenant que le paragraphe 205, alinéa 2 AO n'autoriserait le bureau d'imposition à décider une mesure d'instruction qu'au cas où il aurait des doutes quant à la véracité des données incluses dans la déclaration d'impôt. La demanderesse fait dans ce contexte état de ce que le Conseil d'Etat aurait même exigé l'existence de « *doutes raisonnables* » afin que ladite condition légale puisse être reconnue comme étant remplie. Il s'ensuivrait, selon la demanderesse, qu'au cas où de tels doutes de la part du bureau d'imposition n'existeraient pas, il devrait exclusivement se référer aux données incluses dans la déclaration d'impôt, sans être autorisé à entamer des mesures d'instruction. En l'espèce, la demanderesse soutient que le bureau d'imposition n'aurait non seulement pas contesté la véracité des données incluses dans sa déclaration d'impôt pour le revenu de l'année 2003, mais qu'il aurait surtout, même si ce n'aurait été que de manière orale, affirmé ne pas avoir de doutes quant à la véracité desdites données et que les pièces exigées par lui n'étaient nécessaires qu'afin de compléter son dossier.

La demanderesse estime en outre qu'en ce qui concerne plus particulièrement les pièces, une déclaration d'impôt ne pourrait pas être considérée comme étant incomplète du fait que les pièces se référant aux données indiquées dans la déclaration d'impôt n'ont pas été annexées à celle-ci, puisque la loi n'exigerait pas qu'elles y soient jointes. Par ailleurs, les doutes auxquels il est fait référence à l'alinéa 1<sup>er</sup> du paragraphe 205 AO ne concerneraient que ceux se dégageant des contradictions inhérentes à la déclaration d'impôt elle-même. Elle estime partant que ledit alinéa 1<sup>er</sup> du paragraphe 205 ne pourrait pas trouver application au cas d'espèce.

La demanderesse expose encore que dans la mesure où l'alinéa 2 du paragraphe

205 AO ferait notamment référence au paragraphe 171 AO, il y aurait lieu de faire une lecture conjointe des deux dispositions légales, en prenant notamment en considération l'alinéa 1<sup>er</sup> dudit paragraphe 171, étant entendu, d'après la demanderesse, que le paragraphe 170 AO ne saurait constituer une base légale indépendante pour justifier des mesures d'instruction à initier par un bureau d'imposition.

D'une manière générale, la demanderesse soutient qu'il n'y aurait aucune obligation générale à charge du contribuable de soumettre de sa propre initiative au bureau d'imposition à l'appui de sa déclaration d'impôt les pièces justificatives y afférentes en-dehors des obligations plus spécifiquement imposées au contribuable par la loi, en précisant encore que dans le cas d'espèce, le bureau d'imposition n'aurait dû avoir aucun doute quant à la réalité et à la véracité des données par elle mentionnées dans sa déclaration d'impôt notamment quant aux intérêts débiteurs payés au sujet d'un prêt contracté dans le cadre de l'acquisition de son logement et du compte d'épargne-logement.

Conformément au paragraphe 166 AO, un contribuable est obligé de certifier dans les déclarations d'impôt auxquelles il est tenu par la loi que les données y figurant ont été faites « *nach bestem Wissen und Gewissen* ». Conformément à l'alinéa 2 dudit paragraphe 166, seules les pièces (« *Unterlagen* ») qui sont exigées sur la base des lois et des dispositions réglementaires d'exécution de celles-ci sont à joindre auxdites déclarations d'impôt (« *Den Steuererklärungen sind die Unterlagen beizufügen, die nach den Gesetzen und Ausführungsbestimmungen gefordert werden* »). La terminologie de cette dernière phrase, telle qu'elle est rédigée en langue allemande dans sa version originale dans le texte de loi, doit être interprétée en ce sens que seules les pièces expressément énumérées par les dispositions légales et réglementaires comme devant être jointes à la déclaration fiscale au moment de son dépôt auprès du bureau d'imposition doivent y être annexées. Cette interprétation de ladite disposition légale se dégage non seulement du sens des mots y utilisés, mais également de l'agencement général du paragraphe 166 AO qui traite de la forme et du contenu des déclarations fiscales. Ainsi, dans la mesure où l'alinéa 2 dudit paragraphe 166 traite des pièces qui sont à joindre, il ne peut viser que les pièces qui sont à annexer à la déclaration fiscale au moment de son dépôt. Il s'ensuit que le paragraphe 166 AO ne traite pas du droit que possèdent, le cas échéant, tant le bureau d'imposition que le directeur d'exiger la remise de pièces, en complément à celles qui ont dû leur être transmises *ab initio*, suivant les dispositions du paragraphe 166 AO.

Il échet partant d'examiner s'il existe des dispositions légales qui autorisent le bureau d'imposition voire le directeur à exiger la remise de pièces au-delà de celles expressément visées à travers le paragraphe 166 AO.

Après le dépôt de la déclaration d'impôt auprès du bureau d'imposition, celui-ci est tenu de procéder à l'examen et au contrôle de ladite déclaration, conformément aux paragraphes 204 et 205 AO.

En vertu de l'alinéa 2 du paragraphe 205 AO, le bureau d'imposition peut entamer une mesure d'instruction au cas où il a des doutes (« *Bedenken* ») quant à la véracité des

données comprises dans la déclaration d'impôt. Dans cette hypothèse, le bureau d'imposition peut notamment exiger de la part du contribuable de lui apporter des preuves supplémentaires (« *weitere Nachweisungen* »). D'après ledit alinéa 2 du paragraphe 205, lesdites preuves supplémentaires sont à rapporter au bureau d'imposition conformément aux paragraphes 170 et suivants AO.

Il se dégage partant de l'alinéa 2 du paragraphe 205 AO que ce n'est que dans l'hypothèse où le bureau d'imposition a des doutes quant à la véracité des données incluses dans la déclaration d'impôt qu'il peut recourir notamment au moyen d'instruction consistant à exiger de la part du contribuable le dépôt de pièces justificatives supplémentaires par rapport à celles qu'il a, le cas échéant, déjà jointes à sa déclaration d'impôt.

L'alinéa 2 dudit paragraphe 205 AO se référant aux paragraphes 170 et suivants AO, il y a lieu de se rapporter à ceux-ci, afin de connaître les conditions dans lesquelles lesdites mesures d'instruction doivent être accomplies. Le paragraphe 170 AO ne trouvant toutefois pas application, suivant son libellé, quant aux pièces que le contribuable est le cas échéant obligé de déposer au bureau d'imposition, puisqu'il ne se réfère qu'aux informations (« *Auskunft* ») que le contribuable doit, sur demande, donner au bureau d'imposition, il y a lieu de se référer au paragraphe 171 AO qui traite plus spécifiquement la question de la véracité des données incluses dans une déclaration d'impôt.

Le paragraphe 171 AO, qui se réfère expressément notamment à l'alinéa 2 du paragraphe 205 AO, précité, traite de l'hypothèse dans laquelle le contribuable doit, sur demande (« *auf Verlangen* ») prouver la véracité des données incluses dans sa déclaration d'impôt, en disposant qu'en cas de doute quant à ladite véracité, il appartient au contribuable de prouver les données afférentes. Ainsi, l'alinéa 2 dudit paragraphe 171 AO dispose qu'au cas où cela est exigé conformément aux paragraphes 205 et 171, alinéa 1<sup>er</sup> AO, il appartient au contribuable de rapporter les pièces justificatives afin d'établir l'exactitude de ses déclarations. Ledit alinéa 2 se réfère encore au paragraphe 207 AO qui dispose expressément, dans son alinéa 1<sup>er</sup>, que le bureau d'imposition ne peut exiger la remise de pièces qu'à partir du moment où la déclaration du contribuable ne suffit pas ou en cas de doute quant à la véracité de celle-ci.

Il se dégage partant de l'ensemble des considérations et dispositions légales évoquées ci-dessus qu'un bureau d'imposition ne peut exiger de la part d'un contribuable, au-delà des pièces qui doivent obligatoirement être jointes *ab initio* à la déclaration fiscale, conformément au paragraphe 166 AO, la remise de pièces justificatives à l'appui des données déclarées par lui dans le cadre de sa déclaration d'impôt qu'en cas de doute quant à la véracité des données y comprises.

Il ne peut partant pas être valablement soutenu, tel qu'exposé par le délégué du gouvernement, qu'une obligation générale d'annexer à une déclaration fiscale toutes les pièces justificatives se dégagerait de l'obligation de bonne foi et de loyauté du contribuable telle que prévue au paragraphe 166 AO.

Au vu des développements qui précèdent, il échet partant de vérifier dans le cas d'espèce si le bureau d'imposition a valablement pu exiger des pièces justificatives de la part de la demanderesse, c'est-à-dire si, à la base de ladite demande, il a fait état d'un doute quant aux données indiquées par la demanderesse dans sa déclaration d'impôt, étant entendu qu'une obligation de remise des pièces litigieuses en annexe à la déclaration fiscale n'est prévue par aucune disposition légale ou réglementaire.

S'il est vrai qu'un tel doute n'apparaît pas du courrier précité du 11 août 2005 adressé par le bureau d'imposition à la demanderesse, un tel doute est toutefois nécessairement sous-jacent au courrier non daté, envoyé, d'après les éléments du dossier, à la demanderesse au cours du mois d'août 2005 par le bureau d'imposition, en ce que celui-ci informa la demanderesse qu'il aurait besoin des pièces justificatives litigieuses afin de vérifier si les dépenses qu'a fait valoir la demanderesse correspondaient aux dispositions légales afférentes. S'il est encore vrai que ce doute n'a pas été expressément évoqué par le bureau d'imposition dans le cadre dudit courrier, il n'en demeure pas moins que le bureau d'imposition, en formulant la demande telle qu'exposée ci-dessus à l'encontre de la demanderesse, y a nécessairement et implicitement dû faire référence, étant donné qu'il a indiqué qu'à partir des données indiquées par la demanderesse dans sa déclaration d'impôt, il n'arrivait pas à constater la véracité des données indiquées par elle afin de faire application des dispositions légales dont elle souhaitait bénéficier. Cette conclusion ne saurait être éternée par l'affirmation, non autrement établie en cause, suivant laquelle le préposé du bureau d'imposition compétent pour examiner la déclaration d'impôt de la demanderesse lui aurait déclaré ne pas avoir de doute quant à la véracité des données indiquées par elle dans sa déclaration d'impôt, au vu du contenu, tel que relaté ci-avant, des courriers lui adressés par ledit bureau d'imposition. Il n'y a par ailleurs pas lieu de faire droit à la demande formulée par la demanderesse tendant à voir ordonner l'audition dudit préposé par le tribunal, étant donné que cette demande n'est pas pertinente, aucun élément du dossier ne permettant de conclure à la réalité de la déclaration qui aurait ainsi été faite par ledit préposé.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le bureau d'imposition a valablement pu exiger la remise des pièces justificatives litigieuses par la demanderesse, de sorte qu'aucun reproche ne saurait être adressé au directeur du fait de ne pas avoir fait droit au recours lui adressé par la demanderesse. Partant, et à défaut d'autres moyens soulevés en cause, le présent recours en annulation est à rejeter pour ne pas être fondé.

#### **Par ces motifs,**

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en annulation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

condamne la demanderesse aux frais.



Ainsi jugé par:

Carlo Schockweiler, premier vice-président,  
Martine Gillardin, vice-président,  
Françoise Eberhard, juge,

et lu à l'audience publique du 22 avril 2010 par le premier vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Carlo Schockweiler

**Reproduction certifiée conforme à l'original**

Luxembourg, le 22.04.2010

Le Greffier du Tribunal administratif